



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudkyně Mgr. et Mgr. Lenky Bahýřové, Ph.D., a soudce Mgr. Bc. Jana Ferfeckého v právní věci

žalobce: **Mgr. Bc. D. V.**
sídlem X

jako insolvenční správce společnosti VÍTKOVICE POWER
ENGINEERING, a.s., IČO: 26823357, sídlem Štramberská 2871/47,
Hulváky, Ostrava

zastoupený advokátem Mgr. Karlem Somolem
sídlem Karlovo nám. 671/24, Praha 1

proti

žalovaný: **Specializovaný finanční úřad**
sídlem nábrž. Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 8. 2018, č. j. 109997/18/4300-12711-109850

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a jeho předcházející průběh

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 3.8.2018, č.j. 109997/18/4300-12711-109850, jímž byla zamítnuta jeho námitka proti vyrozumění o převedení přeplatku ze dne 23.4.2018, č.j. 71303/18/4300-12711-109850 (dále jen „vyrozumění o převedení přeplatku“). Tímto vyrozuměním žalovaný podle § 154 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) vyrozuměl korporaci VÍTKOVICE POWER ENGINEERING, a.s. (dále také jen „insolvenční dlužník“) o převedení přeplatku podle § 154 odst. 2 daňového řádu tak, že se přeplatek na dani z přidané hodnoty ve výši 2 169 700 Kč převádí na úhradu daňového nedoplatku spočívajícího v odvodu za porušení rozpočtové kázně.
2. Ze správního spisu vyplynulo, že insolvenčnímu dlužníkovi VÍTKOVICE POWER ENGINEERING, a. s., byly na základě dvou rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu ze dne 5. 10. 2012 (č. j. 1658-11/3.1EED03-613/12/61200 a č. j. 1658-11/3.1EED03-605/12/61200) proplaceny dotace na realizaci projektu „*Snížení energetické náročnosti výroby VÍTKOVICE POWER ENGINEERING a. s. – 5. hala*“ (dále jen „projekt 1“) a projektu „*Energetická opatření v hale č. 9 VÍTKOVICE POWER ENGINEERING, a. s.*“ (dále jen „projekt 2“) v celkové výši 17 206 501 Kč (7 206 501 Kč a 10 000 000 Kč). Nedílnou součástí obou těchto rozhodnutí jsou Podmínky poskytnutí dotace, jejichž hl. I., čl. IV., odst. 6 stanoví, že: „*Příjemce dotace nesmí v období pěti (5) let, (tří (3) let v případě malých a středních podniků) od skutečného data ukončení realizace projektu vstoupit do likvidace, insolvence, konkurzu nebo úpadku, pokud již byla příjemci proplacena dotace nebo její část. Vstup do insolvence není porušením rozpočtové kázně v případě, že soud rozhodne o zamítnutí insolvenčního návrhu. Pokud i v případě úpadku soud rozhodne o povolení reorganizace a příjemce dotace po provedení reorganizace nadále využívá majetek, u něhož pořizovací výdaje byly nárokovány a proplaceny v žádosti o platbu k ekonomické činnosti, která přímo souvisí s předmětem realizace projektu, nedochází ze strany příjemce dotace k porušení Podmínek poskytnutí dotace. Příjemce dotace je povinen do 10 dnů oznámit poskytovateli dotace vstup do insolvence nebo likvidace*“. Datem ukončení realizace projektu 1 byl den 31. 12. 2013 a datem ukončení realizace projektu 2 den 31. 8. 2013.
3. Dne 29.4.2016 bylo u Krajského soudu v Ostravě zahájeno ve věci insolvenčního dlužníka insolvenční řízení vedené pod sp. zn. KSOS 37 INS 10134/2016. Usnesením Krajského soudu v Ostravě ze dne 25.8.2016, č.j. KSOS 37 INS 10134/2016-A-62 byl zjištěn úpadek insolvenčního dlužníka a současně byl jeho insolvenčním správcem ustanoven žalobce. Usnesením téhož soudu ze dne 15.12.2016, č.j. KSOS 37 INS10134/2016-A73 byla povolena reorganizace insolvenčního dlužníka a usnesením ze dne 7.8.2017 č.j. KSOS 37 INS 10134/2016-B28 rozhodl soud o změně reorganizace insolvenčního dlužníka na konkurs.
4. Dne 15.9.2017 vydal žalovaný oznámení o zahájení řízení o vyměření odvodů za porušení rozpočtové kázně č.j. 148056/17/4400-12471-805817 a č.j. 148060/17/4400-12471-805817. Čtyřmi platebními výměry ze dne 18.10.2017 (platební výměr č.j. 161713/17/4400-12471-805817 na částku 1 080 976 Kč, platební výměr č.j. 161710/17/4400-12471-805817 na částku 1 500 000 Kč, platební výměr č.j. 161711/17/4400-12471-805817 na částku 8 500 00 Kč

a platební výměr č.j. 161714/17/4400-12471-805817 na částku 6 125 526 Kč) žalovaný uložil insolvenčnímu dlužníkovi odvody za porušení rozpočtové kázně.

5. Dne 16.4.2018 vydal žalovaný platební výměr na daň z přidané hodnoty č.j. 68222/18/4232-22791-803352, kterým insolvenčnímu dlužníkovi vyměřil za zdaňovací období měsíce února 2018 nadměrný odpočet ve výši 2 169 700 Kč (dále též jen „daňový přeplatek“).
6. Vyrozuměním o převedení přeplatku žalovaný vyrozuměl insolvenčního dlužníka o převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty, který vznikl vyměřením nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty, vykázaného ke dni 20.4.2018 ve výši 2 169 700 Kč, na úhradu nedoplatku ve výši 9 221 562 Kč, který vznikl na základě vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně. Žalovaný vycházel z toho, že se jedná o přeplatek vzniklý na základě daňové povinnosti, která dlužníkovi vznikla po zjištění jeho úpadku, a že nedoplatek, na který je přeplatek převáděn, je pohledávkou za majetkovou podstatou.
7. Žalobce dne 15.5.2018 podal proti vyrozumění o převedení přeplatku námitky a vyzval žalovaného, aby vrátil zjištěný přeplatek na dani z přidané hodnoty. Námitky zamítl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím, v němž s odkazem na § 242 odst. 1 daňového řádu uvedl, že v řešené věci vznikla daňová pohledávka po účinnosti rozhodnutí o úpadku, a proto se jedná o pohledávku za majetkovou podstatou. Zároveň vznikl přeplatek vyměřením nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2018, tedy po dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, a proto lze tento přeplatek dle § 242 odst. 3 daňového řádu užít na úhradu nedoplatku, který je pohledávkou za majetkovou podstatou. Tento postup je plně v souladu s daňovým řádem, který je zároveň *lex specialis* k zákonu č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“). Odvod za porušení rozpočtové kázně je peněžitým plněním obdobným dani ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona (viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 3. 2018, č. j. 29 ICdo 3/2016-203), nikoliv mimosmluvní sankcí ve smyslu § 170 písm. d) insolvenčního zákona. Jedná se tedy o pohledávku za majetkovou podstatou.

II. Obsah žaloby

8. Žalobce v žalobě namítl, že odvod za porušení rozpočtové kázně je pohledávkou ve smyslu § 170 písm. d) insolvenčního zákona, a proto se tato pohledávka neuspokojuje žádným ze způsobů řešení úpadku. Jak vyplývá z rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 10.10.2016, č. j. 104 VSPH 548/2016-72, 56 ICm 4537/2014 v KSPA 56 INS 32350/2012, odvod za porušení rozpočtové kázně není daní ani peněžitým plněním z hlediska insolvenčního zákona, bez ohledu na to, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu, nýbrž sankcí, a proto jde o pohledávku, která není pohledávkou za majetkovou podstatou ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona. Podle žalobce je odvod za porušení rozpočtové kázně mimosmluvní sankcí za porušení právní normy (zákona o rozpočtových pravidlech), která je podle § 170 písm. d) insolvenčního zákona vyloučena ze způsobů řešení úpadku a v insolvenčním řízení se neuspokojuje žádným ze způsobů řešení úpadku. Žalovaný tedy nemohl na tuto pohledávku použít přeplatek na DPH.

9. Žalobce souhlasil s tím, že daňový řád je ohledně otázky započtení pohledávek za majetkovou podstatou speciálním zákonem ve vztahu k insolvenčnímu zákonu, tato skutečnost však nevylučuje účinky § 170 insolvenčního zákona. Nadto je třeba § 170 insolvenčního zákona chápat jako speciální vůči § 168 insolvenčního zákona, a proto i některé pohledávky za majetkovou podstatou (včetně daní a jiných obdobných peněžitých plnění) jsou vyloučeny z uspokojení v rámci insolvenčního řízení.
10. Žalobce nesouhlasil se závěry Nejvyššího soudu vyjádřenými v rozsudku ze dne 27.3.2018, č.j. 29 ICdo 3/2016-203. Domnívá se, že odvod za porušení rozpočtové kázně je především sankcí ukládanou příjemci dotace, a to se všemi svými funkcemi. Příjemce dotace platí tuto sankci ze svého stávajícího majetku, majetek pořízený za dotaci však zůstává v jeho vlastnictví. Insolvenční správce nebyl příjemcem dotace a tím, že jeho povinností je zpeněžit majetkovou podstatu úpadce, postupuje v přímém rozporu s dotačními podmínkami. Insolvenční správce tak svým postupem nutně vytvoří pohledávku, která má být dle daňového řádu uspokojena přednostně, čímž zásadně poškodí ostatní věřitele zapodstatových pohledávek, což je iracionální. Nejvyšší soud nadto při svém rozhodování nevzal v potaz nálezný Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, který stanovuje pravidla pro možnost zvýhodnění státu oproti ostatním věřitelům.
11. Žalobce dále poukázal na to, že v zákoně č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon o rozpočtových pravidlech“) je výslovně definován odvod za porušení rozpočtové kázně jako postih, z čehož vyplývá jeho sankční charakter.

II. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

12. Žalovaný navrhl, aby byla žaloba zamítnuta. Ve vyjádření k žalobě odkázal na rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 27.3.2018, č.j. 29 ICdo 3/2016-203 a ze dne 27.6.2018, č.j. 29 ICdo 23/2017-98, jimiž byla překonána judikatura Vrchního soudu v Praze, které se žalobce dovolával. V řešeném případě žalovaný postupoval v režimu daňového řádu, v němž provedl zápočet pohledávek dle § 242 odst. 3 daňového řádu. V režimu insolvenčního zákona by žalovaný postupoval pouze tehdy, pokud by hodlal nedoplatek na daních uspokojit z majetkové podstaty dle § 203 odst. 1 insolvenčního zákona (k čemuž by ale došlo až tehdy, pokud by zde nebyl daňový přeplatek použitelný na úhradu takového nedoplatku). Vzhledem k tomu, že v řešené věci byl nedoplatek uhrazen v rámci správy daní, povaha tohoto nedoplatku z hlediska § 170 insolvenčního zákona je zcela nevýznamná.
13. Žalovaný nicméně trvá na tom, že povaha odvodu za porušení rozpočtové kázně byla v judikatuře Nejvyššího soudu i Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 31. 3. 2015, č. j. 5 As 95/2014-46) postavena na jisto tak, že nejde o sankci ve smyslu § 170 písm. d) insolvenčního zákona. Primárním účelem odvodu za porušení rozpočtové kázně je navrácení poskytnutého „dobrodiní“ z veřejných rozpočtů z důvodu, že příjemce těchto finančních prostředků nesplnil stanovené podmínky. Byla-li částka dotace již spotřebována, je logické, že na úhradu odvodu za porušení rozpočtové kázně si bude muset příjemce dotace opatřit prostředky jinak. Žalovaný podotkl, že žalobce se neodvolal proti platebním výměrům, kterými byl daňovému subjektu uložen odvod za porušení rozpočtové kázně.

14. Žalovaný shrnul, že nedoplatky z titulu odvodů za porušení rozpočtové kázně (pravomocně stanovené platebními výměry ze dne 18.10.2017) jsou pohledávkami za majetkovou podstatou ve smyslu § 242 odst. 1 daňového řádu. K porušení rozpočtové kázně totiž došlo dne 7.8.2017, tj. po účinnosti rozhodnutí soudu o úpadku (25.8.2016). Přeplatek, který byl na úhradu těchto nedoplatků použit, vznikl vyměřením daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2018 a jedná se o přeplatek vzniklý na základě daňových povinností vzniklých po účinnosti rozhodnutí soudu o úpadku. Zvláštní podmínky pro převedení přeplatku na úhradu nedoplatku dle ust. § 242 odst. 3 daňového řádu tak byly splněny, neboť odvod za porušení rozpočtové kázně je pohledávkou za majetkovou podstatou dle ust. § 168 odst. 2 insolvenčního zákona, neboť tato pohledávka, jež není sankcí podle § 170 d) insolvenčního zákona, vznikla až po rozhodnutí soudu o úpadku.
15. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného setrval na svých žalobních tvrzeních. Nadto doplnil, že předmětná pohledávka není pohledávkou za majetkovou podstatou i proto, že porušení dotačních podmínek nebylo způsobeno úpadcem jako příjemcem dotace. V podání ze dne 18.12.2018 pak žalobce ještě doplnil, že žalovaný nedodržel postup uložený v ust. § 203 insolvenčního zákona, neboť pohledávku neuplatnil stanoveným způsobem u insolvenčního správce, a proto je celý postup žalovaného, který napadenému rozhodnutí předcházelo, vadný.

III. Posouzení věci soudem

16. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí (§ 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“).
17. Těžištěm sporu v posuzované věci je řešení otázky, zda správce daně může po účinnosti rozhodnutí o úpadku dlužníka převést přeplatek na dani na úhradu daňových pohledávek spočívajících ve vyměřeném odvodu za porušení rozpočtové kázně. Jak Městský soud v Praze konstatoval již v rozsudku v obdobné věci žalobce ze dne 7.4.2020, č.j. 14 Af 46/2018-48, obdobná právní otázka již byla řešena v recentní judikatuře Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 28.3.2019, č.j. 10 Afs 4/2018-48, č.j. 10 Afs 21/2018-45, č.j. 10 Afs 49/2018-46, a ze dne 4. 4. 2019, č.j. 10 Afs 20/2018-46). Přestože se v odkazovaných rozsudcích Nejvyšší správní soud zabýval problematikou převedení přeplatku na dani na úhradu penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, dle názoru soudu jsou závěry Nejvyššího správního soudu plně použitelné i pro projednávaný případ, a proto ani v této věci (stejně jako v dalších obdobných věcech žalobce vedených u zdejšího soudu pod sp. zn. 11 Af 18/2019 a 9 Af 18/2019, v nichž byla žaloba zamítnuta) neshledal důvod, aby se od zde uvedených závěrů odchýlil. Důvodem je skutečnost, že odvod za porušení rozpočtové kázně i penále za prodlení s tímto odvodem jsou shodně definovány jako daň ve smyslu § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu, což je klíčové pro určení režimu uspokojování těchto pohledávek.
18. Podle § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu *daní se pro účely tohoto zákona rozumí peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona.*

19. Podle § 44a odst. 11 věty první a druhé zákona o rozpočtových pravidlech *správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají finanční úřady podle daňového řádu. Porušitel rozpočtové kázně má při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně postavení daňového subjektu.* Na základě tohoto ustanovení tedy spadá odvod za porušení rozpočtové kázně pod pojem daň.
20. Podle § 242 odst. 1 a 3 daňového řádu *daňové pohledávky, které vznikají v důsledku daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení, jsou pohledávky za majetkovou podstatou* (odst. 1); přičemž *přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, se použije pouze na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou.*
21. Jak Městský soud v Praze uvedl již ve shora zmíněných rozsudcích, rozhodující pro určení, zda lze odvod za porušení rozpočtové kázně považovat za pohledávku za majetkovou podstatou ve smyslu § 242 odst. 1 daňového řádu, nebo zda se jedná o pohledávku vzniklou do účinnosti rozhodnutí o úpadku, je okamžik, kdy vznikla příslušná daňová povinnost.
22. Podle § 3 *daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.* Z ustanovení § 44a rozpočtových pravidel vyplývá, že povinnost provést odvod vzniká porušením rozpočtové kázně. V řešeném případě došlo k porušení rozpočtové kázně s ohledem na znění dotačních podmínek dnem vstupu insolvenčního dlužníka do konkurzu, tj. dne 7. 8. 2017. Tento den následoval po dni 25. 8. 2016, kdy nabylo účinnosti rozhodnutí o úpadku dlužníka, a z tohoto důvodu představuje odvod za porušení rozpočtové kázně pohledávku za majetkovou podstatou.
23. Obecně platí, že u daně z přidané hodnoty vzniká daňová povinnost okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění. V projednávaném případě se zdanitelné plnění uskutečnilo v únoru 2018, tedy po dni nabytí účinnosti rozhodnutí o úpadku insolvenčního dlužníka. Za této situace tedy přeplatek vznikl až po nabytí účinnosti rozhodnutí o úpadku, a žalovaný tudíž nepochybil, pokud ho v souladu s § 242 odst. 3 daňového řádu použil na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou.
24. K tomu lze dále odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.4.2016, č.j. 7 Afs 261/2015-18 (a také na navazující rozsudky ze dne 8.9.2016, č.j. 4 Afs 176/2016-27 a ze dne 17.1.2019, č.j. 5 Afs 249/2016-18), dle něhož daňový řád upravuje některá zvláštní pravidla, která ve vztahu k insolvenčnímu zákonu fungují jako *lex specialis*, a proto se použije přednostně. Přednostní použití daňového řádu vůči insolvenčnímu zákonu pak opravňuje správce daně, aby v souladu s § 152 odst. 3 daňového řádu (který upravuje úhradu daně hrazené jako pohledávka za majetkovou podstatou) a § 242 odst. 3 daňového řádu převedl přeplatek na dani z přidané hodnoty na nedoplatek v podobě odvodu za porušení rozpočtové kázně.
25. Použití přeplatku na úhradu nedoplatku (pokud oba vznikly po rozhodnutí soudu o úpadku) tedy probíhá přímo v daňovém řízení a tento přeplatek není součástí majetku, ze kterého se uspokojují insolvenční věřitelé. Přeplatek by se stal majetkem daňového subjektu pro účely insolvenčního řízení až tehdy, pokud by proti němu nestály žádné nedoplatky, které by bylo možné takovým přeplatkem uhradit, jednalo by se o tzv.

vratitelný přeplatek (srov. § 242 odst. 2 daňového řádu). V takovém případě by byl správce daně povinen uplatnit postupem dle § 203 odst. 1 insolvenčního zákona daňový nedoplatek, který představuje pohledávku za majetkovou podstatou, k uspokojení z majetkové podstaty v rámci insolvenčního řízení.

26. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci žalovaný uspokojil svou pohledávku v režimu daňového řádu, nebylo nutno se již zabývat otázkou, zda má odvod za porušení rozpočtové kázně povahu daně ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, či zda se jedná o mimosmluvní sankci dle § 170 písm. d) téhož zákona. Je totiž důležité si uvědomit, že § 170 písm. d) insolvenčního zákona říká, že se v něm uvedené pohledávky *neuspokojí žádným ze způsobů řešení úpadku* (tzn. prostřednictvím konkursu, reorganizace, oddlužení nebo zvláštních způsobů řešení úpadku). V případě žalobce však žalovaný neuspokojil svou pohledávku některým ze způsobů řešení úpadku, ale použil přeplatek na úhradu daňového nedoplatku na základě ustanovení daňového řádu. Námitka, že odvod za porušení rozpočtové kázně je mimosmluvní sankcí dle § 170 písm. d) insolvenčního zákona, je proto za daných skutkových okolností zcela irelevantní.
27. Nedůvodná je též námitka žalobce, že převedení daňového přeplatku na daňový nedoplatek jej omezuje v nakládání s prostředky v majetkové podstatě a nedůvodně zmenšuje majetek úpadce na úkor ostatních věřitelů. Žalobcova námitka spočívá v mylném předpokladu, že přeplatek použitý na úhradu daňového nedoplatku byl součástí majetkové podstaty dlužníka. V rozsudku ze dne 21.4.2016, č.j. 7 Afs 261/2015-18 Nejvyšší správní soud konstatoval: „*Za majetek daňového subjektu se pro potřeby insolvenčního řízení považuje pouze přeplatek, který je vratitelný (§ 242 odst. 2 věta první daňového řádu). Je jím tedy pouze částka, která zbude poté, co správce daně převede přeplatek na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, případně na úhradu nedoplatku u jiného správce daně (§ 154 odst. 2 a 4 daňového řádu).*“ Nejsou pochybnosti o tom, že žalovaný na daňovém účtu dlužníka evidoval nedoplatek v podobě neuhrazeného odvodu za porušení rozpočtové kázně, který vznikl až po účinnosti rozhodnutí o úpadku; v takové situaci (tedy byla-li tu stále daňová pohledávka k uhrazení) nemohl dlužníkovi vzniknout *vratitelný* přeplatek. Žalovaný tedy postupoval správně, jestliže existující přeplatek použil na úhradu vyměřeného odvodu.
28. Rovněž žalobní námitka, podle níž je zvýhodnění státu (prostřednictvím správce daně) oproti jiným věřitelům v insolvenčním řízení ústavně nekonformní, je založena na chybném předpokladu, že žalovaný uspokojil svou pohledávku za majetkovou podstatou dlužníka ve stejném zákonném režimu (v režimu insolvenčního zákona) jako jiní věřitelé. Tak tomu však nebylo, jak bylo shora vyloženo, neboť faktické zvýhodnění správce daně při uspokojování pohledávek za majetkovou podstatou má oporu v již zmíněném § 242 daňového řádu. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02 je právě výslovné zákonné ustanovení, které umožní správci daně převést daňový přeplatek (vzniklý po účinnosti rozhodnutí o úpadku) na daňový nedoplatek, podmínkou k tomu, aby byl takový postup správce daně ústavně konformní. Tento nálezn byl vydán ještě před účinností daňového řádu, kdy taková výslovná zákonná úprava neexistovala. Jeho závěry, podle kterých nelze převést přeplatek na dani na daňový nedoplatek po nabytí účinnosti rozhodnutí o úpadku, se týkají odlišné právní úpravy, a proto je nelze vztáhnout na situaci posuzovanou v této věci. Dle přesvědčení soudu tedy žalovaný vykládal § 242 daňového řádu ústavně konformním způsobem a postupoval v mezích zákona.

29. Z obdobných důvodů nelze přisvědčit ani námitce žalobce, že žalovaný neuplatnil svou pohledávku u insolvenčního správce postupem dle § 203 odst. 1 insolvenčního zákona. Jak soud opakovaně uvedl výše, žalovaný v řešeném případě neuspokojil svou pohledávku v rámci insolvenčního řízení (byť se jednalo o pohledávku za majetkovou podstatou), ale naopak postupoval podle speciální úpravy obsažené v daňovém řádu. Pro uplatnění pohledávky u insolvenčního správce proto nebyl dán prostor.
30. Pokud žalobce namítal, že vytýkané porušení rozpočtových podmínek nelze přičítat žalobci ani dlužníkovi, a proto k němu nelze přihlížet, a pohledávky z odvodů za porušení rozpočtové kázně tak fakticky vůbec nevznikly, i v tomto ohledu se soud ztotožnil se závěry dříve vydaných rozsudků Městského soudu v Praze v obdobných věcech žalobce a má za to, že v tomto řízení byla námitka směřující proti samotné povinnosti k odvodu za porušení rozpočtové kázně zcela mimoběžná. Žalobce byl dvěma oznámeními ze dne 15.9.2017 vyrozuměn o zahájení řízení o vyměření odvodů za porušení rozpočtové kázně. Tato řízení vyústila ve vydání čtyř platebních výměrů ze dne 18.10.2017 na odvod za porušení rozpočtové kázně. Měl-li žalobce (resp. insolvenční dlužník) za to, že k vytýkanému porušení podmínek pro poskytnutí dotace nedošlo, a tedy že mu neměly být vyměřeny odvody za porušení rozpočtové kázně, měl a mohl se proti vydaným platebním výměrům bránit řádným opravným prostředkem (odvoláním) a případně správní žalobou. To však žalobce (respektive insolvenční dlužník) neučinil a uvedené platební výměry nabyly právní moci. Meritorním posouzením námítky o (ne)porušení podmínek pro poskytnutí dotace by soud přezkoumával uvedené platební výměry, nikoli napadené rozhodnutí. Skutečnost, zda insolvenční soudy v době, kdy byly platební výměry vydány, pojímaly odvod za porušení rozpočtové kázně jako mimosmluvní sankci ve smyslu § 170 písm. d) insolvenčního zákona, nemá na uvedené závěry správního soudu vliv.
31. K závěru, že je soud nyní oprávněn otázku porušení rozpočtové kázně posuzovat, nemůže vést ani žalobcova argumentace, že povinnost k odvodu vzniká v případě porušení dotačních podmínek přímo ze zákona a správce daně ji platebním výměrem pouze deklaruje, čímž by mělo být možné přezkoumávat otázku vzniku dané povinnosti i po právní moci platebního výměru. Jak již Městský soud v Praze uvedl ve shora zmíněných rozsudcích, vznik povinnosti k odvodu za porušení rozpočtové kázně nelze zaměňovat se vznikem povinnosti hradit penále za prodlení se zaplacením odvodu. Je to penále za prodlení s úhradou odvodu, ve vztahu k němuž správní soudy opakovaně judikují, že platební výměr, jímž je daňovému subjektu vyměřováno, má deklaratorní charakter; vznik penále včetně jeho výše jsou totiž dány přímo zákonem. Ani v tomto případě přitom otázku vzniku a výši penále není možné přezkoumávat bez jakýchkoliv limitů, neboť i v případě nesouhlasu daňového subjektu s platebním výměrem deklaratorního charakteru musí daňový subjekt proti němu podat opravný prostředek, případně správní žalobu. To, že penále vzniká v případě prodlení přímo ze zákona, samo o sobě neznamená, že by ohledně něj nemusel být vydán platební výměr, který bude představovat vlastní exekuční titul.
32. V nynější věci se nadto nejedná o penále, nýbrž o odvod za porušení rozpočtové kázně. Jeho výše není dána „automaticky“, nýbrž správce daně musí v případě porušení dotačních podmínek vycházet ze zásady přiměřenosti a vážit, zda je s ohledem na význam porušené povinnosti dán důvod k odvodu v plné výši poskytnuté dotace, či zda je dán důvod k odvodu pouze částečnému (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu

ze dne 30.10.2018, č.j. 1 Afs 291/2017-33). Nelze tudíž přisvědčit názoru žalobce, že by platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně měl shodný (deklaratorní) charakter, jako je tomu v případě platebního výměru na penále za neuhrazení odvodu. Jak již soud uvedl výše, i pokud by tomu tak skutečně bylo, nezměnilo by to nic na tom, že – pokud daňový subjekt s výměrem nesouhlasí – je povinen proti němu brojit opravnými prostředky a případně správní žalobou.

33. Vzhledem k tomu, že vznesené žalobní námitky neshledal soud důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Učinil tak bez jednání, neboť pro tento postup byly splněny zákonem stanovené podmínky (§ 51 odst. 1 s.ř.s.).
34. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovanému, jenž byl ve věci úspěšný, totiž žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

Praha 27. srpna 2020

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu